



شماره دادنامه: ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۱۰۲۴۴۰۵

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۳/۵/۲

شماره یرونده: ۰۲۰۰۴۷۵

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای نیما غیاثوند

طرف شکایت: گمرک جمهوری اسلامی ایران- سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال جزء ۲ بند «الف» از بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۱۰۹۱۴۴۰ مورخ ۱۴۰۱/۸/۱ مدیرکل دفتر واردات گمرک جمهوری اسلامی ایران

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال جزء ۲ بند «الف» از بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۱۰۹۱۴۴۰ مورخ ۱۴۰۱/۸/۱ مدیرکل دفتر واردات گمرک جمهوری اسلامی ایران را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" احتراماً در خصوص جزء دوم بند الف بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۱۰۹۱۴۴۰ مورخ ۱۴۰۱/۸/۱ درخصوص نحوه اقدام مالیات بر ارزش افزوده انواع دارو و واکسن به دلیل مغایرت با اصل ۵۱ قانون اساسی و جزء ۱۵ بند الف ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده می باشد که به شرح ذیل درخور ابطال است:

با عنایت به جزء ۱۵ بند الف ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده: -عرضه انواع دارو و واکسن (انسانی و دامی)، لوازم مصرفی درمانی و لوازم توانبخشی معاف از مالیات است.

بنابراین نظر قانونگذار به صورت مطلق و تمام وجود از نظر بالقوه و بالفعل واردات انواع دارو و واکسن می باشد. مطابق جزء دوم بند الف بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۱۰۹۱۴۴ مورخ ۱۴۰۱/۸/۱: چنانچه کالای وارده اظهاری در فهرست بارگذاری شده سازمان امور مالیات موجود نباشد، صرف نظر از هرگونه اعلام نظر سازمان غذا و دارو، کالا مشمول پرداخت مالیات بر ارزش افزوده به نرخ نه درصد می باشد.

با عنایت به اصل ۵۱ قانون اساسی هیچ مالیاتی وضع نمی گردد مگر به موجب قانون و این که اگر معیار پرداخت مالیات باشد باید نظر قانونگذار به صراحت بیان گردد.

در بخشنامه با مشخصات فوق الذکر سازمان مالیاتی بر خلاف نظر مقنن کالاهایی که در لیست معافیت های ارسالی از سوی سازمان مذکور نباشد را مشمول مالیات بر ارزش افزوده اعلام نموده است که محدود نمودن اطلاق بیان قانونگذار بدون داشتن اختیار یا ما به ازای قانونی محسوب گردیده و سازمان امور مالیات قانونگذاری نموده است. با وجود این که مسلم می باشد لیست انواع دارو و واکسن (دایمی و انسانی) باید از نظر سازمان غذا و دارو که صالح ترین مرجع در روشن نمودن موارد آن می باشد، تعیین گردد که در بخشنامه مورد اشاره این موضوع رعایت نشده است و تبعات بسیار جدی را در بر خواهد گرفت که حتی شاید باعث اخلاف در بازار دارو و واکسن دامی و انسانی و لوازم مصرفی درمانی و لوازم توانبخشی گردد. بنا به مراتب فوق الذکر ابطال بخشنامه با مشخصات فوق اشاره مورد استدعا می باشد."

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

"بخشنامه های گمرکات اجرایی

با سلام و احترام

پیرو بخشنامه شماره ۲۸۱/۱۴۰۰/۱۴۸۲۳۶۹ مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۲۹ در خصوص نحوه اقدام در ارتباط با معافیت مالیات بر ارزش افزوده انواع دارو و واکسن، لوازم مصرفی درمانی و لوازم توانبخشی موضوع جزء (۱۵) بند (الف) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده، و پیرو ابلاغ نامه شماره ۳۲۳/۱۵۷۶۳/ص مورخ ۱۴۰۰/۱۱/۱۶ سازمان امور مالیاتی کشور طی شناسه اتوماسیون ۱۰۸۱۶۹۹۵ در خصوص بارگذاری فهرست کالاها و خدمات معاف از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده در تارنمای امور مالیاتی کشور به آدرس www.intamedia.ir، و با عنایت به مکاتبات متعدد این دفتر با سازمان غذا و دارو و عدم ارسال فهرست کالاهای جزء (۱۵) بند (الف) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مطابق با حکم تبصره (۱) بند (الف) ماده (۹) قانون مزبور (به تفکیک فاقد تولید مشابه داخلی/ کمبود تولید داخل نسبت به نیاز بازار / دارای تولید مشابه داخلی)، و به منظور جلوگیری از تاخیر و توقف کالاهای مرتبط با سلامت جامعه و جلوگیری از ضرر و زیان برخی صاحبان کالا در تعلق جرایم ماده (۱۰۸) قانون امور گمرکی ناشی از عدم اطلاع آن ها از نرخ مالیات بر ارزش افزوده کالای وارده و اظهاری (عدم اطلاع از معافیت کامل یا معافیت ۳٪ و پرداخت ۶٪ یا عدم شمول معافیت و پرداخت ۹٪ مالیات بر ارزش افزوده) در زمان تنظیم و ارایه اظهارنامه به گمرک، و نیز با توجه به اقدام غیر منتظره سازمان یاد شده و بدون اطلاع این دفتر در درج کامنت بابت مالیات بر ارزش افزوده کالاهای موضوع جزء (۱۵) بند (الف) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده و در نتیجه سردرگمی گمرکات اجرایی و کارشناسان و مسئولین بررسی کننده اظهارنامه، نحوه اقدام در ارتباط با مالیات بر ارزش افزوده کالاهای مزبور تا اطلاع ثانوی به شرح ذیل ابلاغ می گردد:

(الف)- لوازم مصرفی درمانی و لوازم توانبخشی:

.....

۲- چنانچه کالای وارده اظهاری در فهرست بارگذاری شده سازمان امور مالیاتی کشور به

آدرس www.intamedia.ir موجود نباشد، صرف نظر از هرگونه اعلام نظر سازمان غذا و دارو، کالا مشمول پرداخت مالیات بر ارزش افزوده به نرخ نه درصد (۹٪) می باشد. - مدیر دفتر واردات گمرک جمهوری اسلامی ایران"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی گمرک جمهوری اسلامی ایران به موجب لایحه شماره ۱۴۰۲/۱۸۸۲۶۹۷ مورخ ۱۴۰۲/۱۲/۲۷ توضیح داده است که:

"براساس بند ۹ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷، واردات انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی، خدمات درمانی (انسانی، حیوانی، گیاهی) و خدمات توانبخشی و حمایتی از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف بوده که طی قریب ۱۴ سال اجرای قانون مزبور سازمان غذا و دارو به صورت تدریجی نسبت به اعلام مورد به مورد لوازم مصرفی درمانی معاف از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده به سازمان امور مالیاتی کشور اقدام و آن سازمان مراتب را به گمرک ایران اعلام می داشت به طوری که پس از چندین سال، فهرست جامعی از لوازم مصرفی درمانی شامل چند صد قلم کالا جهت شفافیت امور و بهره برداری و اطلاع واردکنندگان و تجار و بازرگانان طی ضمیمه شماره ۱۰ کتاب مقررات صادرات و واردات سالیانه درج و از طرفی در تارنمای سازمان امور مالیاتی به آدرس www.intamedia.ir کشور نیز بارگذاری می گردیده است.

بر اساس جزء ۱۵ بند «الف» ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰، عرضه انواع دارو و واکسن (انسانی و دامی)، لوازم مصرفی درمانی و لوازم توانبخشی از پرداخت مالیات و عوارض معاف است. وفق مقررات تبصره ۱ بند «الف» ماده ۹ قانون مزبور مقرر شده است: «در خصوص جزء ۱۵ این بند، در صورتی که با تایید وزیر بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کالای مورد نظر مشابه داخلی نداشته باشد، واردات آن از پرداخت مالیات و عوارض معاف می باشد و اگر واردات کالای مورد نظر به دلیل کمبود تولید داخل نسبت به نیاز بازار، ضرورت داشته باشد، واردات کالای مزبور با رعایت قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی کشور و حمایت از کالای ایرانی مشمول مالیات و عوارض با نرخ سه درصد (۳٪) در مبادی گمرکی می باشد.» بر این اساس واردات کالاهای یاد شده در صورت عدم تاییدیه وزیر بهداشت درمان و آموزش پزشکی مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده بوده و وارد کنندگان بر اساس مفاد تبصره ۲ ماده ۱۷ قانون مزبور، مکلف به پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده از مآخذ موضوع ماده ۶ قانون مرقوم می باشند.

علی رغم مکاتبات متعدد با سازمان غذا و دارو پیرامون ارسال فهرست کالاهای مشمول جزء ۱۵ بند «الف» ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده بر اساس ترتیبات مقرر در تبصره ۱ ذیل بند «الف» ماده مرقوم که در رونوشت همان بخشنامه نیز به سازمان غذا و دارو یادآوری گردیده است، لیکن از تاریخ لازم الاجرا شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰ (تاریخ ۱۴۰۰/۱۰/۱۳) تا تاریخ بخشنامه دفتر واردات (۱۴۰۱/۸/۱) فهرست مزبور به این سازمان ارسال نگردیده است و دفتر واردات گمرک ایران به ناچار و به جهت جلوگیری از ابهام گمرکات اجرایی و تاخیر در ترخیص دارو و واکسن و لوازم مصرفی درمانی و لوازم توانبخشی وارده به گمرکات اقدام به صدور بخشنامه مزبور بر اساس فهرست های قبلی لوازم مصرفی درمانی مندرج در تارنمای سازمان امور مالیاتی نموده است.

با توجه به جزء ۱۵ بند «الف» ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰ و شمول انواع دارو و واکسن دامی، وزارت جهاد کشاورزی نسبت به ارسال فهرست انواع دارو و واکسن دامی فاقد تولید مشابه داخلی و فهرست انواع دارو و واکسن دامی دارای کمبود نیاز بازار نسبت به تولید داخل را طی نامه های متعدد به این سازمان ارسال نموده است که مراتب طی بخشنامه های

شماره ۱۴/۱۴۰۱/۵۸۶۲۶ مورخ ۱۴۰۱/۱/۲۱ و ۴۷/۱۴۰۱/۲۳۲۲۵۱ مورخ ۱۴۰۱/۲/۲۵ به گمرکات ابلاغ گردیده است.

در صورت دریافت فهرست لوازم مصرفی درمانی با ترتیبات مقرر در تبصره ۱ بند «الف» ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰ (با تایید وزیر بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و به تفکیک فهرست فاقد تولید مشابه داخلی و فهرست کمبود تولید داخل نسبت به نیاز بازار) دفتر واردات گمرک ایران متعاقباً نسبت به بازنگری در مفاد بخشنامه شماره ۲۲۲/۱۴۰۱/۱۰۹۱۴۴۰ مورخ ۱۴۰۱/۸/۱ اقدام مقتضی معمول خواهد داشت.

شایان ذکر است سابقاً در خصوص خواسته مشابه دادنامه شماره ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۳۱۰۳۵۹۴ مورخ ۱۴۰۲/۱۱/۲۸ صادره از هیأت تخصصی مالیاتی بانکی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر رد شکایت شاکی صادر گردیده است.

مدیر کل دفتر حقوقی قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور نیز به موجب لایحه شماره ۲۱۲/۵۷۷۲/ ص مورخ ۱۴۰۲/۴/۹ توضیح داده است که:

۱- نظر به این که مطابق تبصره (۲) ماده (۱۷) قانون صدر اشاره، گمرک جمهوری اسلامی ایران به عنوان متولی امور مربوط به ترخیص کالاهای وارداتی تعیین شده و بخشنامه مورد شکایت با موضوع نحوه اقدام در ارتباط با مالیات بر ارزش افزوده لوازم مصرفی درمانی و لوازم توانبخشی و انواع دارو و واکسن انسانی از سوی آن مرجع صادر شده است و سازمان امور مالیاتی کشور در صدور آن نقشی نداشته، بنابراین شکایت متوجه این سازمان نمی باشد.

۲- بر اساس جزء (۱۵) بند (الف) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، عرضه انواع دارو و واکسن (انسانی و دامی)، لوازم مصرفی درمانی و لوازم توانبخشی از پرداخت مالیات و عوارض معاف است. وفق نص صریح مقررات تبصره (۱) بند (الف) ماده (۹) قانون مزبور مقرر شده است: «در خصوص جزء (۱۵) این بند، در صورتی که با تایید وزیر بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کالای مورد نظر مشابه داخلی نداشته باشد، واردات آن از پرداخت مالیات و عوارض معاف می باشد و اگر واردات کالای مورد نظر به دلیل کمبود تولید داخل نسبت به نیاز بازار، ضرورت داشته باشد، واردات کالای مزبور با رعایت قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی کشور و حمایت از کالای ایرانی، مشمول مالیات و عوارض با نرخ سه درصد (۳٪) در مبادی گمرکی می باشد. عرضه این کالاها در داخل کشور، مانند عرضه کالاهای مشابه داخلی از پرداخت مالیات و عوارض معاف است». بر این اساس واردات کالاهای یاد شده در صورت عدم تاییدیه وزیر بهداشت، درمان و آموزش پزشکی مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده بوده و وارد کنندگان بر اساس مفاد تبصره (۲) ماده (۱۷) قانون مزبور، مکلف به پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده از مآخذ موضوع ماده (۶) قانون مرقوم می باشند.

۳- لازم به ذکر است بند الف بخشنامه دفتر واردات گمرک ایران به شماره ۱۴۰۱/۱۰۹۱۴۴۰ مورخ ۱۴۰۱/۸/۱ در خصوص لوازم مصرفی درمانی و لوازم توانبخشی است و در بند (ب) بخشنامه مذکور در مورد انواع دارو و واکسن انسانی اعلام شده است مطابق روال گذشته قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ بر اساس کامنت سازمان غذا و دارو؛ در صورت درج کامنت «فاقد تولید مشابه داخلی»، کالا مشمول معافیت کامل ۹ درصد می گردد و در صورت درج کامنت «کمبود تولید داخل نسبت به نیاز بازار»، کالا مشمول پرداخت مالیات و عوارض به نرخ سه درصد و معافیت شش درصد می باشد، بنابراین بر خلاف ادعای شاکی در خصوص مالیات بر ارزش افزوده واردات انواع دارو و واکسن انسانی، کامنت سازمان غذا و دارو مورد توجه قرار می گیرد.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۳/۵/۲ با حضور رییس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا و مستشاران شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رای مبادرت کرده

است.

رای هیأت عمومی

قانونگذار به شرح جزء (۱۵) بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰ در قسمت عرضه کالا، "انواع دارو و واکسن (انسانی و دامی)، لوازم مصرفی درمانی و لوازم توانبخشی" را مشمول معافیت مالیات بر ارزش افزوده قرار داده و متعاقباً در تبصره ۱ ذیل همین بند، ضوابط و شرایط معافیت ها را ذکر نموده است که بر اساس موازین قانونی مذکور در صورتی که با تایید وزیر بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کالای مورد نظر مشابه داخلی نداشته باشد، واردات آن از پرداخت مالیات و عوارض معاف است و اگر واردات کالای موردنظر به دلیل کمبود تولید داخل نسبت به نیاز بازار، ضرورت داشته باشد، واردات کالای مزبور با رعایت قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی کشور و حمایت از کالای ایرانی، مشمول مالیات و عوارض با نرخ سه درصد (۳٪) در مبادی گمرکی خواهد بود و عرضه این کالاها در داخل کشور، مانند عرضه کالاهای مشابه داخلی از پرداخت مالیات و عوارض معاف است، آنچه موضوعیت دارد این است که قانونگذار تایید و تشخیص وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی را که طبقاً این اقدام توسط سازمان غذا و دارو انجام می شود، به عنوان معیار شمول معافیت و میزان آن قرار داده است، لیکن در مقررره مورد شکایت وجود یا عدم وجود در تارنمای سازمان امور مالیاتی به نشانی www.intamedia.ir صرف نظر از اعلام سازمان غذا و دارو به عنوان معیار تعلّق مالیات ذکر شده و در واقع اگر کالایی در فهرست سازمان غذا و دارو به عنوان فاقد مشابه داخلی باشد که مشمول معافیت است لیکن در تارنمای سازمان امور مالیاتی درج نشده نباشد مشمول مالیات ۹٪ قرار می گیرد که این حکم برخلاف مفاد قانون است، لذا جزء دوم بند (الف) بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۱۴۴۰/۱۰۹۱ مورخ ۱۴۰۱/۸/۱ گمرک جمهوری اسلامی ایران درخصوص نحوه اقدام مالیات بر ارزش افزوده انواع دارو و واکسن به دلیل مغایرت با قانون مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ صدور ابطال می شود. این رای براساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۴۰۲/۲/۱۰) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است. /

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

آدرس: تهران بزرگراه شهید ستاری بلوار شهید مخبری نبش خیابان ایران زمین